Мероприятия дополнительного налогового контроля: ответы представителей ФНС

Мероприятия налогового контроля предусматривают проведение налоговых проверок, истребование пояснений и документов, осмотр помещений и так далее. О них сказано в статье 82 НК РФ. Одной из специальных форм налогового контроля являются **дополнительные мероприятия**, которые могут назначаться по усмотрению руководства налогового органа. Их цель — подтвердить и закрепить выводы сотрудников ИФНС, которые проводили проверку. В рамках таких мероприятий инспекторы стремятся собрать факты, которые подтвердят совершение правонарушения.
Предлагаем познакомиться с ответами специалистов Налоговой службы на 4 важных вопроса, связанных с проведением мероприятий дополнительного контроля. Они даны **в письме ФНС от 19 октября 2018 года № ЕД-4-2/20515@.**

Что такое дополнительные мероприятия и когда они назначаются?

О мероприятиях дополнительного налогового контроля сказано *в пункте 6 статьи 101 НК РФ*. Это **истребование документов, допрос свидетелей и проведение экспертизы**. Назначаются такие мероприятия по решению руководителя налогового органа или его заместителя. Основанием для принятия решения служит необходимость получения *дополнительных доказательств*, которые подтвердили бы или опровергли тот факт, что налогоплательщик совершил нарушение.
Срок проведения таких мероприятий — **месяц** при обычной проверке, и **2 месяца** — при проверке консолидированной группы налогоплательщиков.

> Назначаются упомянутые мероприятия до того, как окончится налоговая проверка и будет составлен и вручен налогоплательщику акт. А также до того, как ее материалы будут рассмотрены руководством ИФНС.

Каким документом оформляются результаты?

Результаты дополнительных мероприятий должны оформляться специальным документом — **дополнением к акту налоговой проверки**. Об этом сказано *в пункте 6.1 статьи 101 НК РФ.* Это правило, как и некоторые другие, вступило в силу 3 августа и распространяется на проверки, которые завершились после 3 сентября 2018 года.
Формируется документ **в течение 15 рабочих** дней после окончания дополнительного мероприятия. В нем нужно отразить *такие параметры*:

- дату начала и окончания мероприятия;
- его описание;
- доказательства, которые были получены в его ходе.

Может ли дополнительное мероприятие выявить новые нарушения?

Нет, не может. Смысл дополнительных мероприятий в том, чтобы найти **факты, подтверждающие уже выявленные правонарушения**. В пункте 6.1. статьи 101 НК РФ

сказано, что в дополнении к акту проверки следует указывать дополнительные доказательства. Подразумеваются доказательства в отношении тех правонарушений, которые указаны в самом акте налоговой проверки.
Такой же вывод сделан *в постановлении Конституционного суда от 14 июля 2005 года № 9-П и постановлении Пленума ВАС от 30 июля 2013 года № 57*. В них указано, что **дополнительные мероприятия направлены на сбор доказательств по тем нарушениям, которые уже обнаружены.**

> Даже если в ходе допмероприятия будут выявлены какие-то иные нарушения, включать их в дополнение к акту проверяющие не должны.

Вправе ли ИФНС доначислить налоги после проведения допмероприятий?

Есть *постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 57*, в котором сказано: после того как вынесено решение по результатам проверки, ФНС не может его изменить таким образом, чтобы она **ухудшило положение проверяемой компании или ИП**. Иначе говоря, доначислить налоги нельзя.
Однако это общий случай, и в судебной практике из него есть исключения. Примером может служить *постановление АС Уральского округа от 23 апреля 2015 года № Ф09-1929/15*. Подавая возражение на акт, налогоплательщик представил документы, которые были недоступны инспекторам при проведении выездной проверки. Изучение этих документов привело к увеличению доначислений.
Налогоплательщик обратился в суд, однако он поддержал налоговый орган. Судьи указали, что представленные документы имели отношение к нарушениям, которые выявлены в ходе проверки. И сделанные на их основе **доначисления правомерны**, поскольку иначе бы налогоплательщик избежал уплаты налога с сокрытого им объекта налогообложения.
Верховный Суд своим *определением от 20 августа 2015 года № 309-КГ15-9617* оставил указанное постановление в силе.